

University of Groningen

Effectief risicomanagement vraagt om een verbod op functievermenging

Emanuel, Jim

Published in:
Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie

IMPORTANT NOTE: You are advised to consult the publisher's version (publisher's PDF) if you wish to cite from it. Please check the document version below.

Document Version
Publisher's PDF, also known as Version of record

Publication date:
2010

[Link to publication in University of Groningen/UMCG research database](#)

Citation for published version (APA):

Emanuel, J. (2010). Effectief risicomanagement vraagt om een verbod op functievermenging. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 84(7/8), 356-357.

Copyright

Other than for strictly personal use, it is not permitted to download or to forward/distribute the text or part of it without the consent of the author(s) and/or copyright holder(s), unless the work is under an open content license (like Creative Commons).

The publication may also be distributed here under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license. More information can be found on the University of Groningen website: <https://www.rug.nl/library/open-access/self-archiving-pure/taverne-amendment>.

Take-down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us providing details, and we will remove access to the work immediately and investigate your claim.

Downloaded from the University of Groningen/UMCG research database (Pure): <http://www.rug.nl/research/portal>. For technical reasons the number of authors shown on this cover page is limited to 10 maximum.

Maar heden ten dage prevaleren percepties vaak boven inzichten. In dit geval is bovendien sprake van percepties met oogkleppen op: hoe zit dit bij de talloze ondernemingen en instellingen zonder interne accountantsdienst? Daar voert de externe accountant het onderzoek en de beoordeling van de interne controle, zeker indien en voor zover deze de financiële verantwoording raakt, zelf uit, en legt de resultaten bovendien vast in een management letter. Juist daarbij ontstaat het gevreesde gevaar van zelftoetsing, vooral als daarin aanbevelingen voorkomen! Moet een verbod op management letters overwogen worden? Zou het maatschappelijk verkeer daarmee gediend zijn?

Ik zie dus nog steeds geen inhoudelijke bezwaren tegen het arrangement als voren geschetst, dus inclusief mijn voorwaarden. Laten we die dus stellen en propageren, en niet langer meedeinen op de golven van percepties. Wellicht ten overvloede: ik heb geen enkel belang bij de uitkomst van deze discussie. ■

Prof. J.H. Blokdijk RA is emeritus hoogleraar Accountantscontrole aan de Vrije Universiteit Amsterdam en emeritus hoogleraar aan de Business Universiteit Nyenrode. Thans werkzaam als adviseur van accountants en advocaten.

Literatuur

■ Blokdijk, J.H. (2009), Internal audit door externe accountant, *De Accountant*, jg. 116, oktober 2009, pp. 36-38.

Effectief risicomanagement vraagt om een verbod op functievermenging

Jim Emanuels

In zijn artikel 'Combinatie van in- en externe auditdiensten: een droompaar?' geeft collega Marcel Pheijffer een grondige analyse van de voor- en tegenargumenten betreffende het vraagstuk: mag de externe accountant verantwoordelijkheid dragen voor de uitvoering van (een deel van) de interne controlewerkzaamheden?

Het betoog van Pheijffer is grotendeels gebaseerd op een analyse van bestaande regelgeving en onderzoek en het leidt geen twijfel dat hij er op dit punt serieus werk van heeft gemaakt. Zijn conclusie is dat de regelgeving weliswaar ruimte laat voor deze combinatie, maar dat de tendens is dat deze in de loop der jaren strikter is geworden en dat dit mogelijk zou kunnen leiden tot een totaalverbod op termijn. Accountants zouden hier niet op moeten wachten, maar zouden zelf het morele leiderschap moeten tonen om af te zien van deze als risicoverhogend benoemde combinatie van diensten.

De slotconclusie van de door Pheijffer aangehaalde Majoor (FD 1-10-2009) is dat: '... een maatschappij die zichzelf meent te organiseren via strakke regels, het nemen van eigen verantwoordelijkheid in de kiem smoort.' Hiermee bedoelt zij dat een accountant prima in staat is om zelf te

bepalen wanneer de vermenging van verschillende rollen een probleem oplevert voor zijn onafhankelijke oordeelsvorming als controlerend accountant. Het is opvallend dat Pheijffer, met een beroep op dezelfde eigen verantwoordelijkheid van de accountant, juist komt tot een oproep om af te zien van de dienstenvermenging.

Ik ben het met de eindconclusie van Pheijffer eens en zou zelfs verder willen gaan richting een daadwerkelijk verbod. In een door Pheijffer aangehaalde ingezonden brief in het *Financieel Dagblad* (20-10-2009), reageer ik ook in deze zin op de door Majoor ingenomen stelling dat de mogelijke nadelen niet opwegen tegen de voordelen. Mijn argumentatie hiervoor is eveneens gebaseerd op onderzoek en daarnaast op een opinie omtrent de mate van risicoaversie die zou moeten gelden binnen het accountantsberoep.

Het is aangetoond dat accountants gemiddeld genomen in aanleg niet meer ethisch of verantwoordelijk zijn dan andere burgers. Uiteraard hebben zij op hun terrein veel meer kennis dan anderen van wat wel of niet mag, maar het is ook bewezen dat individuele accountants die in specifieke situaties onder druk worden gezet, toch in de

verleiding kunnen komen om de wettelijke en eigen grenzen te nuanceren en te doen wat juist niet van hen verwacht wordt door de maatschappij. In mijn ingezonden brief citeer ik de inmiddels overleden ethicus Henk van Luijk (FD van 3 oktober 2009): 'De menselijke soort is niet sterk genoeg om zich te weer te stellen tegen allerhande verleidingen.' De externe accountant heeft derhalve de sterkst mogelijke kwaliteitsbakens nodig en moet zo min mogelijk aan de verleidingen van onethisch gedrag worden blootgesteld. Dit is des te dringender omdat afwegingen van accountants in controle en verslaggevingzaken vaak geen zwart-wit-, goed-fout-beslissingen betreffen. Het gaat om complexe belangenafwegingen, waarin bijvoorbeeld wetgeving, bedrijfsbelang, aandeelhouderswaarde en het belang van individuele managers tegen elkaar afgewogen moeten worden. Het helpt dan enorm als ook niet nog eens de accountant zelf een potentieel belang heeft bij het al dan niet nemen van een besluit ten nadele van de gecontroleerde. Het geven van adviezen, interne controlewerkzaamheden uitvoeren, leveren van interim management enzovoort zijn potentiële hindernissen in het onafhankelijk oordeel. Toegegeven: niet al die hindernissen zijn even hoog. Het is duidelijk dat het geven van adviezen een grotere bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid dan het combineren van controletaken. Maar hoe subtiel is dit verschil en hoe transparant is dit voor cliënt, gecontroleerde en gebruikers van gecontroleerde informatie? Het is een goed beginsel van risicomanagement om bedreigingen die de kern, het wezen, de legitimatie van een bedrijf of beroep raken, niet half en niet repressief, maar zo volledig mogelijk en preventief weg te snijden. De bedreiging van de onafhankelijkheid kwalificeert zich zeker als zodanig.

De reden dat het beroep (nog) niet tot dit inzicht komt en dat discussie na elk incident of zelfs maar vermoed incident weer hevig opblaait, is mijn inziens niet omdat de kwaliteit van de controle door een combinatie van diensten substantieel wordt vergroot of omdat de kosten dan omlaag kunnen (ik deel geheel de scepsis van Pheijffer op dit punt), maar omdat de financiële belangen zeer groot zijn en het zicht op een gezonde overlevingsstrategie op de lange termijn collectief vertroebelen. Elke beperking van de scope van accountantswerkzaamheden met een beroep op grotere onafhankelijkheid betekent immers mogelijk minder werk voor vooral de grote accountantskantoren en stevigere concurrentie omdat het doorverwijzen en koppelen van diensten lastiger, zo niet onmogelijk wordt. Dat geeft ruimte voor meer marktwerking rond zowel de primaire dienstverlening (de externe controle), als de interne controle en adviesdiensten. Even wennen wellicht, maar inderdaad een onvermijdelijke tendens.

De essentie van het probleem is derhalve niet of beroepsregels voor accountants strikt normatief of op principes gebaseerd moeten zijn. Dat is vooral een kwestie van smaak, cultuur en internationale vergelijkbaarheid. De kernvraag is of het domein van beroepsbeoefenaars die een maatschappelijk vertrouwensrol vervullen, zoals notarissen, rechters en accountants, strikt afgebakend moet worden. Mijn antwoord op die vraag is: ja! ■

Prof. dr. J.A. Emanuels RA is hoogleraar Bestuurlijke informatieverzorging aan de Rijksuniversiteit Groningen en partner van adviesbureau Stantson, gespecialiseerd in risico- en procesmanagement.

Internal audit-dienstverlening

Anton Dieleman

Gelet op mijn bijdragen aan de discussie over de (on)wenselijkheid van internal audit-diensten in combinatie met de controle van de jaarrekening, zal het geen verbazing wekken dat ik me inhoudelijk volledig in het artikel van Marcel Pheijffer kan vinden. Ik beperk mijn reactie daarom tot een aantal aanvullende overwegingen.

Kwaliteit

In verschillende bijdragen aan de discussie wordt het kwaliteitselement als belangrijk argument naar voren gebracht. Inhoudelijk zijn daarbij al de nodige vraagtekens te zetten. Ik beperk me, gelet op de discussie, tot de kwali-

teit van de controle. Of die verbetert, staat te bezien. Temeer omdat de internal audit-diensten naar alle waarschijnlijkheid niet door het controleteam zullen worden uitgevoerd. Als ik vervolgens lees dat een dergelijke combinatie vanuit oogpunt van efficiëntie wordt verdedigd, rijst de vraag of het niveau van de controlewerkzaamheden niet neerwaarts wordt aangepast!

Maar de kern van mijn bezwaar wordt gevormd door het feit dat kwaliteit hier geen (dan wel een zeer beperkte) rol speelt. Uiteraard leidt een hogere kwaliteit van de internal audit-diensten tot een lager risico dat de accountant, in het kader van de bedreiging voortvloeiend uit zelftoetsing,